



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13971.721147/2018-39  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1301-005.697 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 15 de setembro de 2021  
**Recorrente** GALBRAX INTERNATIONAL LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 2014, 2015

**DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO FORMALIZADO POR AFRFB DE JURISDIÇÃO DIVERSA. VALIDADE.**

É válido o lançamento formalizado por AFRFB de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo. Inteligência da Súmula CARF vinculante nº 27.

**PAGAMENTO DE TRIBUTOS COM TÍTULOS DA DÍVIDA EXTERNA. LEI 10.179/2001. IMPOSSIBILIDADE.**

Inexiste previsão legal para a quitação de título da dívida pública externa com tributos administrados pela Receita Federal do Brasil.

A Lei nº 10.179/2001 previu que alguns títulos públicos (LTN's, LFT's ou NTN's), a partir de seus vencimentos, teriam poder liberatório para pagamento de qualquer tributo federal (art. 6º), hipótese em que certamente não se enquadram os títulos da dívida externa adquiridos de terceiros.

Os títulos de que trata a Lei nº 10.179/2001 são emitidos no Brasil e escriturais, com registro em sistema centralizado de liquidação e custódia, inclusive as respectivas cessões de direitos creditórios (art. 5º).

Outrossim, o art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, que disciplinou a compensação de tributos federais, além de não permitir a compensação de débitos tributários com títulos públicos, também veda o encontro de contas com créditos de terceiros.

**MULTA QUALIFICADA. FRAUDE NOTÓRIA E PRÁTICA REITERADA.**

É cabível a qualificação da multa de ofício, no percentual de 150%, quando restar comprovado, nos autos, que o sujeito passivo adotou condutas que constituem a sonegação e fraude, como definido em lei.

Ao menos desde 2012 o Tesouro Nacional vem alertando sobre fraudes com títulos públicos e, especificamente quanto aos títulos da dívida externa, orientando no sentido de que tais títulos são “direitos estrangeiros, sujeitos às leis do país em que foram emitidos” e que, na forma do referido Decretolei, “a esmagadora maioria já foi resgatada no exterior, restando pouquíssimos ainda em circulação, que deverão ser apresentados nos respectivos bancos pagadores

no exterior”.  
([http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Arquivos/manual/Cartilha\\_Prevencao\\_Fraude\\_Tibutaria.pdf](http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Arquivos/manual/Cartilha_Prevencao_Fraude_Tibutaria.pdf)). De forma semelhante, o Ministério Público Federal, por sua 2ª Câmara de Coordenação e Revisão, emanou Orientação, em 26/05/2014, para que os membros do Ministério Público Federal que oficiam na área criminal, respeitada a independência funcional, promovam “a responsabilização criminal, a qual pode ser imputada a sócios e outros responsáveis por empresas privadas e a servidores e gestores públicos, nas hipóteses de fraudes com títulos públicos”.

A declaração de informações inverídicas, durante longo período de tempo, evidencia a conduta dolosa no sentido de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fiscal da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, justificando-se, assim, a multa no percentual de 150%.

**RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS PREPOSTOS. ART. 135 CTN. VIABILIZAÇÃO DE MEIOS PARA PRÁTICA DE FRAUDE NOTÓRIA E RECORRENTE. FLAGRANTE CONTRASTE À LEI TRIBUTÁRIA.**

A pessoa jurídica que detém poderes para representar o contribuinte e, utilizando de tais poderes, viabiliza e pratica fraude fiscal detém responsabilidade tributária com fulcro no art. 135, inciso II, do CTN. Tal responsabilidade estende-se a seus administradores, vez que, por intermédio de seus atos a fraude fiscal foi perpetrada.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)**

Ano-calendário: 2014, 2015

**LANÇAMENTO CALCADO NOS MESMOS ELEMENTOS DE PROVA.**

Aplicam-se ao lançamento da CSLL as mesmas razões de decidir do lançamento de IRPJ, haja vista estarem apoiados nos mesmos elementos de convicção.

Recursos Voluntários conhecidos e não providos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em negar provimento aos Recursos Voluntários da autuada e dos responsáveis solidários.

Heitor de Souza Lima Junior - Presidente

Lucas Esteves Borges - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Giovana Pereira de Paiva Leite, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Bianca Felicia Rothschild, Rafael Taranto Malheiros, Lucas Esteves Borges, Marcelo Jose Luz de Macedo, Heitor de Souza Lima Junior (Presidente).

## Relatório

GALBRAX INTERNATIONAL LTDA. recorre a este Conselho pleiteando a reforma do acórdão proferido pela 1ª Turma da DRJ de São Paulo (SP) que julgou IMPROCEDENTE a Impugnação apresentada.

Por economia processual e por bem descrever os fatos, reproduzo a seguir relatório constante da decisão de primeira instância:

### AUTUAÇÃO

Trata-se da constituição de crédito tributário afeto ao IRPJ e à CSLL, ambos apurados na sistemática do lucro presumido e relativos aos trimestres dos anos-calendário de 2014 e 2015, decorrente da constatação de compensação fraudulenta de débitos tributários. Os importes totais constituídos, a título de IRPJ e CSLL, remontaram respectivamente a R\$ 1.000.275,60 e R\$ 614.202,97, já incluídos os cometentes juros de mora e multa de ofício, esta última aplicada em seu patamar qualificado.

A fiscalização inicia seu relato tecendo as seguintes considerações em relação à compensação fraudulenta de débitos tributários mediante a utilização de títulos da dívida pública externa brasileira:

*“Há algum tempo disseminou-se no Brasil um esquema de compensação indevida de tributos federais apurados por contribuintes, com supostos créditos decorrentes de títulos públicos da dívida externa, estes plenamente identificados como fraudulentos, dentro de um procedimento de inobservância das regras legais de compensação e confissão desses débitos na DCTF.*

*Regra geral, empresas que se dizem detentoras de créditos relativos a títulos da dívida pública junto à Secretaria do Tesouro Nacional oferecem tais créditos para contribuintes utilizarem no pagamento de tributos devidos. No entanto, não há nenhuma comprovação de que o alegado crédito se encontrasse em alguma rubrica orçamentária tampouco de que a própria empresa cedente tenha tal direito reconhecido.*

*A fim de coibir estas ações foi publicada já em junho de 2012, uma Cartilha disponível em vários sítios eletrônicos, com a participação conjunta da Secretaria do Tesouro Nacional, Receita Federal do Brasil, Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e Ministério Público da União. A Cartilha alerta a população da vedação legal da utilização destes títulos para extinção de débitos tributários no âmbito federal e sobre as consequências fiscais, penais e cíveis a que estão sujeitos os infratores.*

*Discorre a citada referência que o art. 1º da Lei 10.179/2001 autorizou a emissão de títulos da dívida pública, o art. 2º determinou que tais papéis se denominariam LTN, LFT e NTN e que o art. 6º deu poder liberatório para pagamento de tributos:*

*“Art. 6º A partir da data de seu vencimento, os títulos da dívida pública referidos no art. 2º terão poder liberatório para pagamento de qualquer tributo federal, de responsabilidade de seus titulares ou de terceiros, pelo seu valor de resgate”.*

*O artigo 5º deste mesmo diploma legal estabelece que tais títulos serão emitidos exclusivamente de forma escritural, isto é, mediante registro*

*(eletrônico) em sistema centralizado de liquidação e custódia, não se cogitando, portanto, da possibilidade de emissão de títulos cartulares (em papel). E somente os títulos emitidos na forma do referido artigo 2º têm aptidão para ensejar a compensação tributária, nos termos do artigo 6º da mesma Lei, que estabelece: "A partir da data de seu vencimento, os títulos da dívida pública referidos no art. 2º terão poder liberatório para pagamento de qualquer tributo federal, de responsabilidade de seus titulares ou de terceiros, pelo seu valor de resgate."*

*No entanto a STN alerta que todos os títulos emitidos na forma da Lei n.º 10.179/2001 foram resgatados nos respectivos vencimentos, não havendo nenhum na condição de vencido. Além disso, os títulos emitidos no início do século passado, em outros países em moeda estrangeira, não possuem os valores a eles atribuídos, pois são direitos estrangeiros, sujeitos às leis do país em que foram emitidos.*

*Portanto, para demais situações, dentre as quais as inerentes aos denominados títulos da dívida pública externa, de que se trata o presente caso, não há hipótese legal de pagamento ou compensação de tributos com títulos públicos, sendo esse, portanto o posicionamento da RFB acerca da questão, estando plenamente alinhado a vários julgamentos administrativos e judiciais.*

*Porém, ignorando deliberadamente todos os avisos recebidos, as empresas que se dizem detentoras dos créditos deram continuidade à sua conduta, ofertando e celebrando contratos com seus clientes (contribuintes que apuraram débitos tributários de responsabilidade da RFB), e formalizando processos administrativos junto à STN para requerer resgate dos citados créditos, em seus dizeres alocados ao Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI).*

*A STN, responsável pela Emissão, Controle e Resgate dos Títulos Públicos Federais, nos termos da Lei 10.179/2001 e Decreto n.º 3.859/2001, tem tratado como fraude e vem informando a RFB sobre os pedidos de autorização para quitação de tributos federais com estes pretensos créditos, fundamentados indevidamente no artigo 6º da lei 10.179/2001 (vide exemplo Ofício SEI n.º 1/2017/CODIV/SUDIP/STN-MF).*

*No âmbito da Receita Federal, a empresa (contribuinte com débitos)*

*adquirente do suposto crédito, outorga procuração (inclusive eletrônica para acesso aos sistemas da RFB) para que a cessionária dos créditos possa representá-la junto à RFB na operacionalização das pretendidas compensações e entregar declarações (DCTF) sem valores ou ainda retificando informações de débitos no intuito de reduzir ou excluir tributos sob o amparo da fraude.*

*A empresa contratada (cessionária dos supostos créditos junto à STN) vem a protocolizar um único processo administrativo junto à RFB, no qual simplesmente informa ser detentora dos citados créditos, instruindo-o com sucessivos informes, nos quais apresenta o nome de suas contratantes (várias empresas) e os débitos que entende estarem compensados.*

*Tal procedimento contraria frontalmente o art. 170 do CTN, que estabelece que a compensação de tributos devidos deve ter a contraprestação de créditos líquidos e certos, remetendo à lei estipular as condições e garantias necessárias. Não há, como visto, a garantia da liquidez e da certeza do crédito financeiro pretendido, tampouco sua previsão legal.*

*Ao contrário, a lei n.º 9.430/1996 que trata da compensação de tributos federais administrados pela RFB, especificamente em seu art. 74, considera não declarada a compensação de débitos com títulos públicos, conforme a alínea 'c' do §12 do citado artigo. Fica ainda evidente que tampouco seria possível a operacionalização do art. 6º da lei n.º 10.179/2001 por meio da lei n.º 9.430, de 1996, por expressa restrição legal.*

*Por outro lado, a legislação atinente ao assunto não contempla o procedimento de compensação adotado, e sim determina que a compensação de tributos deve ser apresentada à RFB a partir do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante a apresentação à RFB do formulário Declaração de Compensação constante do Anexo VII a Instrução Normativa 1300/2012, ao qual deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.*

*Além disso, não menos importante é recordar da obrigatoriedade de declaração dos débitos em DCTF, obrigação acessória cuja regulamentação pela RFB foi autorizada pelo art. 16 da Lei 9.779/99, sendo o documento que comunica a existência de débito tributário e constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido débito.*

*Nesse sentido, a RFB estabelece que as pessoas jurídicas de direito privado em geral estão obrigadas à entrega da DCTF e nela devem ser informados todos os tributos apurados, com a devida informação de que estejam quitados, com exigibilidade suspensa por processo administrativo ou judicial, parcelados, devedores ou compensados. De modo que, eventuais diferenças apuradas pelo fisco entre os valores dos tributos devidos e os pagamentos, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade indevidos ou não liquidados, declarados em DCTF é crédito tributário apto a ser enviado para imediata inscrição em Dívida Ativa da União.*

*No entanto, em vez de seguir o rito normativo estabelecido pela Receita Federal do Brasil, os contribuintes que adotam o estratagema em comento, optam por não confessar em DCTF os tributos devidos, entendendo-se amparados pelas supostas quitações realizadas pelos expedientes empregados por suas contratadas junto à Secretaria do Tesouro Nacional.*

*Ou seja, não bastasse a vedação já descrita, o modus operandi da transação salienta ainda mais o intuito sub-reptício de omitir ou reduzir os tributos devidos, dando azo ao retardo das providências de cobrança automática dos tributos pelo fisco, tornando dessa forma necessário o lançamento de ofício para constituição do crédito tributário devido e sua respectiva cobrança.”*

Após traçar o panorama da compensação fraudulenta de débitos tributários, mediante a utilização de supostos títulos da dívida pública externa brasileira, a fiscalização aponta que a GALBRAX teria adotado tal procedimento, tendo sido este facilitado pelas empresas: APPEX CONSULTORIA TRIBUTÁRIA EIRELI, CNPJ 15.511.847/0001-08, no período de 2013 a 2015 e ALPHA ONE ADMINISTRAÇÃO E GESTÃO DE ATIVOS EIRELI, CNPJ 57.787.087/0001-06, para o ano de 2016.

Segundo relato da fiscalização, a GALBRAX teria se tornado titular de créditos junto à Secretaria do Tesouro Nacional - STN relacionados a títulos da dívida externa brasileira em decorrência de cessões realizadas pelas APPEX e ALPHA ONE. Relata-se, ainda, que a GALBRAX teria se negado a apresentar cópia de tais contratos de cessão, alegando que a escrituração da empresa supriria a requisição dessa apresentação, destacando-se que, por ser detentora de crédito financeiro adquirido das empresas

APPEX e ALPHA ONE, a GALBRAX teria requerido o pagamento de seus débitos tributários com os tais créditos.

Em decorrência de tal situação, a fiscalização conclui que *“a contribuinte confessa a utilização do procedimento indevido de compensação nos anos de 2013 a 2016, anexando inclusive documentos protocolizados junto à STN, que como discutido, não se revestem de idoneidade para a pretendida quitação dos débitos. Ademais, mesmo tendo a oportunidade, não apresentou documento que demonstrasse a origem e legitimidade do crédito financeiro apontado, tampouco qualquer comprovante de quitação dos tributos devidos”*.

A GALBRAX outorgou procurações eletrônicas perante a RFB às empresas APPEX e ALPHA ONE. Por meio de tais procurações, foram conferidos poderes sobre várias e amplas opções de atendimento e procedimentos, inclusive acessos à escrituração contábil da GALBRAX, entrega de suas declarações e operação de caixa postal de mensagens endereçadas à empresa pela RFB. Destaca-se, neste particular, que *“todas as respostas protocolizadas pela empresa por meio do Dossiê de Atendimento n.º 10010.013216/0517-32, tiveram por signatário eletrônico a empresa APPEX Consultoria Tributária, CNPJ 15.511.847/0001-08 ou seu responsável, Cesar Souza Botelho”*.

A relação próxima entre a GALBRAX e as empresas APPEX e ALPHA ONE teria culminado com a protocolização de ofícios junto à STN, tratando do cadastramento da GALBRAX como cessionária de créditos e do resgate de valores para pagamento de débitos tributários. Tais ofícios indicavam os débitos tributários que se pretendia compensar ou extinguir, sendo citado o seguinte excerto de um destes documentos:

**EX POSITIS:**

Requer, em consonância com a Portaria 913/2002, juntamente com a Lei 10.179/2001, o resgate dos créditos alocados nas Operações Especiais, Unidade Orçamentária 71.101, Número Obrigação SIAFI 001418 (Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal), Operação Especial 0409, IDOC 2754, Lei Orçamentária Anual 2012, para a devida quitação dos débitos elencados neste pedido.



Na análise de tais ofícios / solicitações, a STN acabou indeferindo todos os suscitados reconhecimento de créditos de títulos públicos, dentre as quais as operações afetas à GALBRAX. Tais indeferimentos decorreram da falta de amparo legal para o pagamento de tributos com os supostos títulos da dívida pública, sendo as empresas solicitantes cientificadas do despacho denegatório dos seus pedidos.

Em relação aos procedimentos empreendidos pela APPEX e ALPHA ONE perante a Receita Federal, a fiscalização destaca que:

*“(…) as empresas APPEX e ALPHA ONE protocolizaram os processos administrativos n.º 13811.726457/2012-97 e 13811-726.153/2014-91, respectivamente, nos quais foram incluídas as informações da GALBRAX.*

*(…)*

Quando da operacionalização do procedimento para suas clientes, dentre elas a GALBRAX, a APPEX e a ALPHA ONE protocolizaram, em várias oportunidades, solicitações de juntada aos citados processos (ver documentos anexos às respostas da empresa e arquivos “juntada Processo RFB-APPEX e ALPHAONE”), contendo cópias dos Ofícios enviados à STN e o documento “COMUNICADO”, com os seguintes dizeres (grifo nosso):

*“[...] vem comunicar que, já foram quitados os tributos do contribuinte GALBRAX INTERNATIONAL LTDA, pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ sob nº 80.592.116/0001-04, estabelecida na R Mario do Amaral, Nº 97, CEP 82.820-460, Bairro Alto na cidade de Curitiba – PR, junto ao Órgão Arrecadador - Secretaria do Tesouro Nacional (STN), de acordo com Portaria 913/2002, c/c com a Lei 10.179/2001, artigo 6º, conforme documento em anexo.”*

Ou seja, simplesmente “comunicando” à Receita Federal que os tributos devidos já estariam quitados por conta de seu procedimento junto à STN, que como visto foi manifestamente indeferido.

Seguindo em seu procedimento, a GALBRAX apresentou várias DCTF sem registros da confissão de débitos de PIS, COFINS IRPJ e CSLL apurados, vale dizer, impedindo a RFB de proceder à regular cobrança dos tributos face à sua declaração e confissão”

Destaca-se que a GALBRAX justificara a não confissão dos débitos em DCTF por conta do Instrumento Particular de Cessão Onerosa de Crédito Financeiro, tendo por objeto a cessão de direitos sobre crédito que poderia ser utilizado para pagamento de tributos federais, próprios ou de terceiros, previstos e amparados no art. 6º da Lei nº 10.179/2001. Em adição, a GALBRAX teria afirmado que “os créditos financeiros são líquidos e certos, alocados em conta específica do SIAFI, e que o procedimento de quitação dos débitos foi registrado no COMPROT, citando a Portaria SRF nº 913/2002”.

No tocante ao exposto no parágrafo precedente, a fiscalização aponta que “ao contrário do que afirma a GALBRAX, não há cabimento do amparo da Portaria SRF nº 913, de 2002, pois deve-se ressaltar que seu art. 2º faz a ressalva da utilização do SIAFI para o pagamento de receitas federais destinada aos órgãos ou entidades da Administração Pública Federal integrantes da Conta Única do Tesouro Nacional e às pessoas jurídicas de direito privado que façam uso do SIAFI nos termos de convênio firmado com a STN, o que não é o caso”.

A ausência de confissão dos débitos em DCTF é justificada pela GALBRAX, ainda, pela aventada inexistência de campo específico para informar o procedimento realizado perante a STN. Contudo, segundo a fiscalização, “tal manifestação somente corrobora a constatação do emprego de forma anômala de pedido de compensação (utilizando-se de processos administrativos junto à STN e à RFB), ao invés de seguir as normas legais e as infralegais emitidas pela RFB, que tratam da utilização da declaração de compensação em meio eletrônico ou em papel (DCOMP) e posterior informação desta em campo específico na DCTF”. Relembra-se, em reforço a tal conclusão, que a GALBRAX já deteria o conhecimento do posicionamento contrário da RFB ao procedimento que adotou, por meio de correspondência via Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), alertando-lhe que esses títulos não se prestam à quitação de tributos e essa tentativa é caracterizada como fraude.

A fiscalização, por fim, aponta ter intimado a GALBRAX “a informar da existência ações judiciais movidas contra a União, relativas aos tributos administrados pela RFB. Nesse sentido não houve a apresentação de decisão judicial que autorizasse a compensação realizada, ou reconhecesse a idoneidade dos “títulos” ou ainda qualquer outro atributo que autorizasse, mesmo que precariamente, as compensações efetuadas pela ora autuada”. Na ausência de qualquer informação afeta a tal intimação, a fiscalização conclui que “a GALBRAX utilizou-se de procedimento cuja validade foi completamente rechaçada pelos órgãos envolvidos, a STN e a RFB, pois que eivada de vários vícios e ilegalidades, a recordar:

*Tentativa de uso/resgate de títulos públicos da dívida externa sem reconhecimento de crédito por parte da STN; Procedimento de compensação de tributos junto à RFB sem amparo legal;*

*Falta de cumprimento da obrigação acessória relativa a entrega e preenchimento de DCTF”.*

Em decorrência do apurado, a fiscalização constitui os créditos tributários fraudulentamente compensados por conta dos Instrumentos Particulares de Cessão Onerosa de Crédito Financeiro celebrados com a APPEX e a ALPHA ONE.

No tocante à penalidade aplicada, a fiscalização aponta ser cabível a imposição da multa de ofício qualificada, por conta da fraude perpetrada, vez que a GALBRAX conscientemente procedeu de forma dolosa a indevida e ilegal compensação dos tributos apurados, ao tempo em que omitiu os seus débitos perante o fisco.

Especificamente em relação ao caráter fraudulento da compensação de tributos com títulos públicos da dívida externa brasileira, a fiscalização aponta que:

“(…) a fraude de compensação com títulos públicos tem por base as iniciativas das empresas APPEX CONSULTORIA TRIBUTÁRIA e ALPHA ONE ADMINISTRAÇÃO E GESTÃO DE ATIVOS, procurando dar-lhe aparência de licitude, quando da protocolização de pedidos na STN, de utilização de créditos supostamente decorrentes de títulos da dívida pública.

Os alegados títulos da dívida pública em nenhum momento tiveram sua existência física comprovada nesta fiscalização, e é sobejamente sabido que não constituem meios hábeis e legais para solver débitos de natureza tributária.<sup>8</sup> A participação na fraude pela GALBRAX, ressaltando ser do seu conhecimento que a operação de quitação dos tributos foi indeferida pela STN, se formalizou com a contratação das empresas oferecedoras do negócio ilícito, APPEX e ALPHA ONE, buscando por óbvio obter vantagem econômica.

O procedimento ilegítimo seguiu seu curso mediante a ação da fiscalizada por meio de procurações outorgadas às empresas citadas para atuar em seu nome em sistemas e em processos administrativos junto à Receita Federal visando à quitação dos tributos com os supostos créditos financeiros adquiridos pelo fiscalizado.

Nessa etapa a GALBRAX afronta a expressa vedação de uso dos títulos pelo art. 74 da Lei 9430/96, para isso utilizando forma irregular de compensação, em desacordo com as instruções da RFB, obviamente no intuito de não ser detectado pelos meios automáticos dos sistemas envolvidos.

Não há dúvidas de que a GALBRAX tinha alternativas legais de exercer e discutir seu suposto direito, mas optou por uma forma inidônea de apresentar pedido de compensação dos seus débitos, ao invés de seguir o rito normativo estabelecido pela RFB, dando azo ao retardo das providências de cobrança dos tributos, quiçá uma possível decadência em seu proveito.

A GALBRAX portanto consentiu, assumiu os riscos e deu seguimento à fraude na citada operação junto à STN, buscando evitar o pagamento de tributos de sua responsabilidade junto à RFB.

Além disso, os requerimentos e comunicados à STN e à RFB não podem ser tidos, por falta de previsão legal, como documentos que constituem confissão de dívida ou como instrumentos hábeis e suficientes para a exigência do crédito tributário. Para tal fim a RFB instituiu a DCTF, na qual a empresa deliberadamente optou por não informar os débitos tributários, mesmo tendo sido esclarecida e orientada nesse sentido.

Ocorre que a empresa anuiu com o envio de DCTF com valores zerados ou reduzidos, mesmo diante da existência de tributos a serem declarados, novamente burlando os procedimentos de controle estabelecidos pela legislação tributária.

Ao descumprir deliberadamente obrigação tributária acessória, evitou dar conhecimento de sua confissão à RFB, impediu o curso normal da cobrança do tributo, e afastou a cobrança administrativa por compensação indevida, fruindo indevidamente dos benefícios assegurados àqueles que adimplem tempestivamente os seus débitos fiscais, por meio da obtenção da Certidão

Negativa de Débito – CND. Ressalta-se que a fruição desse benefício se prolonga até mesmo após a lavratura do auto de infração, tendo em vista todas as garantias asseguradas aos contribuintes no contencioso fiscal.

Face ao exposto neste relatório, não há que se falar de eventual desconhecimento, erro ou engano por parte da empresa GALBRAX pois, conforme se depreende das evidências, durante os anos de 2013 a 2016, de forma reiterada portanto, comprovadamente utilizou-se do estratagema ilegal ora descrito. Releva ainda anotar que, além de ampla divulgação no site e imprensa, a RFB vem alertando os contribuintes, dentre eles a GALBRAX, por meio de mensagens encaminhadas às suas Caixas Postais Eletrônicas.

Tudo dá conta de que houve a ação plenamente voluntária e consciente do uso do estratagema ora descrito, empregando meios defesos em lei e prestando declaração falsa às autoridades fazendárias, pela inserção de informação falsa em documentos públicos. Assim, restou evidenciada a vontade da GALBRAX, de alcançar o resultado (in casu, fraude) ou assumir o risco de produzi-lo, comportamento tipificado no inciso I, do art. 18 do Código Penal.

Por outro lado, também evidente que a GALBRAX, por meio de um ajuste doloso, contou com o assessoramento e participação voluntária das empresas APPEX e ALPHA ONE, igualmente interessadas em obter lucros no negócio, o que realmente obtiveram por meio de pagamentos recebidos (e provavelmente obteriam mais, caso a estratégia obtivesse total sucesso) para desencadear e conduzir a consecução da fraude em comento, materializando ainda a figura do conluio descrita no art. 73 da Lei nº 4.502/64”.

A fiscalização entendeu que os administradores da GALBRAX (*ALFREDO ROBERTO MARCZAK e ISMAEL GALEAZZI JUNIOR*) deteriam responsabilidade tributária pelos créditos objeto da presente autuação, pois, *“inobstante todas as informações e alertas, os administradores da GALBRAX optaram por aderir à prática fraudulenta nitidamente contrária à legislação. Ou seja, não há como negar a participação consciente dos diretores com poderes de gestão à época dos acontecimentos (2013-2016), relativamente aos fatos da compensação indevida perpetrada e à falta de declaração e recolhimento dos tributos devidos, sendo evidentes a infração à lei e o flagrante prejuízo ao Fisco demonstrados nesse relatório”*. Tal responsabilidade tributária fundar-se-ia no art. 135, inciso III, do CTN.

Ainda com fulcro no mesmo art. 135 do CTN, a fiscalização entendeu que, para o período objeto da autuação, a empresa APPEX CONSULTORIA TRIBUTÁRIA também deteria responsabilidade tributária, pois teria agido como mandatária da GALBRAX.

Ademais, como a APPEX é uma empresa individual de responsabilidade limitada, seria imperiosa também a responsabilidade tributária de seu instituidor-administrador, por culpa no desempenho de suas funções. Tal administradores é o senhor CESAR SOUZA BOTELHO.

### **IMPUGNAÇÕES**

Constam dos autos as peças defensivas resumidas no quadro infra:

Impugnante	Data de Ciência da autuação	Data da Impugnação	Folhas
Alfredo Roberto Marczak	18/05/2018 (fls. 618)	07/06/2018	624 / 662
Ismael Galeazzi Junior	15/05/2018 (fls. 619)		
GALBRAX	08/05/2018 (fls. 616)	07/06/2018	704 / 735
APPEX	11/05/2018 (fls. 620)	11/06/2018	772 / 810
César Sousa Botelho	11/10/2018 (fls. 872)		
ALPHA ONE	Não consta	21/06/2018	813 / 851
Elmo Donizetti Pimenta			

### **IMPUGNAÇÃO DE ALFREDO ROBERTO MARCZAK e ISMAEL GALEAZZI JUNIOR**

Os responsáveis solidários Alfredo Roberto Marczak e Ismael Galeazzi Junior apresentam, em síntese, as razões de defesa a seguir lembradas.

Inicialmente, aponta-se ser imperiosa a suspensão da exigibilidade do crédito tributário encartado nos presentes autos, vez que oportunamente apresentada a competente impugnação.

A GALBRAX teria domicílio fiscal em Curitiba, conforme demonstraria seu cartão do CNPJ, encontrando-se circunscrita à área de jurisdição fiscal da DRF Curitiba.

Logo, *“toda a autuação desde a abertura do Mandado de Procedimento Fiscal é nulo, ou no mínimo, anulável, por ter sido subscrito e materializado por Delegacia incompetente, no caso em questão a de Blumenau, SC”*.

Os valores devidos, que deveriam ter sido declarados através de PIS/PASEP, COFINS, CSLL, IRPJ, e que foram objeto dos presentes lançamentos de ofício, teriam sido pagos/quitados através de processo de resgate de Título da Dívida Pública Externa, junto a Secretaria do Tesouro Nacional, através de processos administrativos identificados e anexados nas respostas as intimações, no qual é requerido o resgate dos créditos alocados na conta denominada Operações Especiais, Unidade Orçamentária 71.101, Número Obrigação SIAFI 001418, Operação Especial 0409, IDOC 2754, Lei Orçamentária 2012. Destaca-se que todo o procedimento de quitação dos débitos mencionados acima, através da abertura de COMPROT com Títulos da Dívida Pública Externa, está amparado no artigo 1º e parágrafo único, da Portaria da Secretaria da Receita Federal do Brasil n.º 913, de 25 de julho de 2002.

Destacam os Impugnantes que *“a utilização do SIAFI por pessoas jurídicas não integrantes da administração pública, decorrente de termo de cooperação técnica, se regula com a edição da Portaria SRF n.º 913, de 25 de junho de 2002”*. Logo, seria imperioso o cancelamento das autuações, pois teria sido plenamente regular o procedimento adotado pela GALBRAX, procedimento este calcado nas Leis n.º. 12.595 e 10.179.

Os débitos objeto da lavratura, apesar de não terem sido confessados em DCTF (*tal declaração não comportaria a prestação de informação relativa ao procedimento adotado pela GALBRAX para quitar tais débitos*), teriam sido informados à RFB por veículo diverso, qual seja, o processo de resgate dos títulos da dívida pública externa, que foi devidamente protocolizado na Receita Federal. Logo, as autuações seriam *“totalmente inócuas, arbitrárias e abusivas, uma vez que a RFB foi informada dos valores devidos e seu pagamento”*.

Ademais, *“como todos os débitos foram declarados em sua integridade na SPED CONTABIL ECD E SPED CONTABIL ECF, não há que se falar em constituição de crédito tributário, pela Fazenda Federal, através de auto de infração, uma vez que as*

obrigações tributárias do Contribuinte foram devidamente declaradas em todas as obrigações tributárias, com exceção da DCTF”.

A simples falta de confissão em DCTF de alguns débitos não seria bastante para a aplicação de multa em valores que fugiriam dos parâmetros estabelecidos no art. 7º da Lei nº. 10.426, lembrando-se que a GALBRAX não teria sido intimada para apresentar / retificar suas DCTF, conforme determinariam os normativos da Receita Federal.

Aponta-se que seria notória a “comprovação de que os tributos foram declarados integralmente de acordo com a SPED CONTABIL ECD E SPED CONTABIL ECF, não ocorrendo sonegação fiscal, até mesmo porque após a análise dos lançamentos, a fiscalização não efetuou lançamento de ofício, tendo o Órgão Fazendário declarado apenas como impossível a compensação indevida. Desta forma, observando os fatos aqui narrados, pois notórios, claros e evidentes são, face o caráter de legalidade a que possuem, a Recorrida equivocou-se, haja vista que não se trata de tipo penal, conduta criminosa ou mesmo prática com intuito fraudulento, longe disso, até porque a empresa declarou a totalidade de seus tributos, via SPED CONTABIL ECD E SPED CONTABIL ECF/DCTF, e no mesmo documento passou a informar o pagamento/compensação dos mesmos com o crédito que é de sua titularidade, o que reitera-se não conduz a prática criminosa ou intuito de fraude”.

Ademais, no tocante à aplicação da penalidade em seu patamar qualificado, assevera-se que “no presente caso, o que houve foi apenas a extinção de obrigação tributária através de pagamento com conversão em renda de crédito financeiro, referente ao período de apuração em destaque nos Processos Administrativos que ora se combate, conforme mencionado acima, na qual, não sendo aceito pela Receita Federal do Brasil, esta pode efetuar a Cobrança [como já está ocorrendo, com a lavratura do presente Auto de Infração], já que o débito foi declarado em sua integralidade. Assim, para a aplicação da multa isolada de 150% [cento e cinquenta por cento], faz-se necessária a existência de fraude, inócua no presente caso”.

Não restaria caracterizada conduta fraudulenta, pois a fraude tributária pressuporia que o agente tivesse por pretensão principal substituir e/ou esconder total ou parcialmente o fato gerador, o que não teria ocorrido no caso presente, pois teria havido a comprovação de que os tributos teriam sido declarados integralmente, não ocorrendo sonegação fiscal, até mesmo porque após a análise dos lançamentos, a fiscalização não teria efetuado lançamento de ofício. Reforça-se, neste ponto, que o lançamento teria sido efetuado com base nos livros contábeis e SPED CONTABIL ECD E SPED CONTABIL ECF fornecidos pelo contribuinte, o que afastaria a tese dele ter agido com o evidente intuito de fraude.

Caso se cogitasse do cabimento da aplicação de qualquer penalidade, esta não poderia ser a multa de ofício aplicada no auto de infração, mas tão somente, a multa pela falta de entrega da DCTF, prevista no artigo 7º da Lei nº. 10.426/2002, alterado pela Lei nº. 11.051/2004. Reitera-se, no tocante à ausência de fraude fiscal, que “não há configuração de fraude quando não apresenta DCTF, se houver a apresentação de SPED CONTABIL ECD E SPED CONTABIL ECF e SPED CONTRIBUIÇÕES informando o valor efetivamente devido, além de que, a escrituração contábil é coerente com a realidade da movimentação financeira”.

Aponta-se, ainda, que “a MULTA REGULAMENTAR descrita no Processo Administrativo Fiscal 13971-721.149/2018-28 é totalmente descabida. A entrega da ECF mediante solicitação do Auditor faz prova ao contribuinte. Os valores e sua forma de cálculo que culminaram com o Auto de Infração MULDI destoam da razoabilidade”.

No tocante à responsabilidade tributária imposta aos sócios da GALBRAX, não existiria, na conduta de tais pessoa físicas, “qualquer das hipóteses autorizadas para aplicação do art. 135 do CTN; não houve qualquer ato com excesso de poderes, pois todos aqueles praticados, o foram por quem detinha poderes para tanto; também não houve qualquer ato contra a Lei, pois todos os atos praticados estão amparados pela legislação aplicável a espécie, ainda que o Sr. Auditor não comungue desta opinião”.

Ademais, no tocante à responsabilização e pessoas físicas com fulcro no art. 135 do CTN, aponta-se que seria imprescindível se atentar que somente se poderia averter de responsabilização pessoal contra a pessoa que efetivamente praticou o ato considerado como infração da lei (o mesmo vale para a hipótese de abuso de poderes), pois o dolo pessoal é requisito primário para a responsabilização. Logo, “a mera afirmação unilateral do Fisco efetuada após a constituição de seus créditos tributários sobre a existência de responsáveis tributários para fins de responsabilização passiva é atitude que não tem amparo no Direito positivo, porquanto acaba por menoscabar a própria garantia constitucional da ampla defesa”.

O Auditor Fiscal não teria provado que os administradores da GALBRAX teriam agido com dolo, fraude ou simulação, em afronta à lei ou ao contrato social, sem diligências visando a constatar a gestão fraudulenta da sociedade. Logo, não seria possível manter-se a responsabilidade tributária atribuída a tais pessoas físicas. Cita-se decisão do STJ em reforço argumentativo.

Requer-se, por fim, que o processo em foco seja julgado pela DRJ Curitiba.

### **IMPUGNAÇÃO DE GALBRAX**

A peça defensiva apresentada pela GALBRAX repisa os mesmos argumentos tecidos na impugnação apresentada por seus sócios, exceto no tocante à responsabilidade tributária.

### **IMPUGNAÇÃO DE APPEX e CÉSAR SOUSA BOTELHO**

A impugnação protocolizada em nome de APPEX e César de Sousa Botelho traz os mesmos argumentos tecidos na peça defensiva apresentada pelos senhores Alfredo Roberto Marczak e Ismael Galeazzi Junior, inclusive no tocante à responsabilidade tributária.

### **IMPUGNAÇÃO DE ALPHA ONE e ELMO DONIZETTI PIMENTA**

A impugnação protocolizada em nome de APPEX e César de Sousa Botelho traz os mesmos argumentos tecidos na peça defensiva apresentada pelos senhores Alfredo Roberto Marczak e Ismael Galeazzi Junior, inclusive no tocante à responsabilidade tributária.

Ao tratar da questão, a DRJ/SPO julgou improcedente as Impugnações, em decisão assim ementada:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2014, 2015

**DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO FORMALIZADO POR AFRFB DE JURISDIÇÃO DIVERSA. VALIDADE.**

É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo (Súmula CARF nº 27, vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

**SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.**

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário decorre da impugnação do lançamento, é mera consequência da instauração do contencioso administrativo.

**DRJ. COMPETÊNCIA PARA JULGAMENTO.**

A competência para julgar impugnações e manifestações de inconformidade é da Delegacia de Julgamento à qual o processo for encaminhado, independentemente do aspecto territorial, ressalvada a competência com relação à matéria.

**PAGAMENTO DE TRIBUTOS COM TÍTULOS DA DÍVIDA EXTERNA. LEI N. 10.179/2001. IMPOSSIBILIDADE.**

Inexiste previsão legal para a quitação de título da dívida pública externa com tributos administrados pela Receita Federal do Brasil.

A Lei n.º 10.179/2001 previu que alguns títulos públicos (LTN's, LFT's ou NTN's), a partir de seus vencimentos, teriam poder liberatório para pagamento de qualquer tributo federal (art. 6º), hipótese em que certamente não se enquadram os títulos da dívida externa adquiridos de terceiros.

Os títulos de que trata a Lei n.º 10.179/2001 são emitidos no Brasil e escriturais, com registro em sistema centralizado de liquidação e custódia, inclusive as respectivas cessões de direitos creditórios (art. 5º).

Outrossim, o art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996, que disciplinou a compensação de tributos federais, além de não permitir a compensação de débitos tributários com títulos públicos, também veda o encontro de contas com créditos de terceiros.

#### **MULTA QUALIFICADA. FRAUDE NOTÓRIA E PRÁTICA REITERADA.**

É cabível a qualificação da multa de ofício, no percentual de 150%, quando restar comprovado, nos autos, que o sujeito passivo adotou condutas que constituem a sonegação e fraude, como definido em lei.

Ao menos desde 2012 o Tesouro Nacional vem alertando sobre fraudes com títulos públicos e, especificamente quanto aos títulos da dívida externa, orientando no sentido de que tais títulos são “direitos estrangeiros, sujeitos às leis do país em que foram emitidos” e que, na forma do referido Decretolei, “a esmagadora maioria já foi resgatada no exterior, restando pouquíssimos ainda em circulação, que deverão ser apresentados nos respectivos bancos pagadores no exterior”. ([http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Arquivos/manual/Cartilha\\_Prevencao\\_Fraude\\_Tibutaria.pdf](http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Arquivos/manual/Cartilha_Prevencao_Fraude_Tibutaria.pdf)). De forma semelhante, o Ministério Público Federal, por sua 2ª Câmara de Coordenação e Revisão, emanou Orientação, em 26/05/2014, para que os membros do Ministério Público Federal que oficiam na área criminal, respeitada a independência funcional, promovam “a responsabilização criminal, a qual pode ser imputada a sócios e outros responsáveis por empresas privadas e a servidores e gestores públicos, nas hipóteses de fraudes com títulos públicos”.

A declaração de informações inverídicas, durante longo período de tempo, evidencia a conduta dolosa no sentido de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fiscal da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, justificando-se, assim, a multa no percentual de 150%.

#### **RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS ADMINISTRADORES. ART. 135 CTN. ATOS PRATICADOS COM INFRAÇÃO À LEI. ADESÃO A FRAUDE NOTÓRIA E RECORRENTE. FLAGRANTE CONTRASTE À LEI TRIBUTÁRIA.**

Restando comprovada a ilegalidade de operações destinadas à quitação de tributos por meio da utilização de títulos da dívida externa, tal ilegalidade deve ser imputada aos administradores da empresa. Assim, em tal situação, mostra-se hígida a aplicação da norma veiculada no art. 135, inciso III, do CTN, vez que evidente a infração à lei.

#### **RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS PREPOSTOS. ART. 135 CTN. VIABILIZAÇÃO DE MEIOS PARA PRÁTICA DE FRAUDE NOTÓRIA E RECORRENTE. FLAGRANTE CONTRASTE À LEI TRIBUTÁRIA.**

A pessoa jurídica que detém poderes para representar o contribuinte e, utilizando de tais poderes, viabiliza e pratica fraude fiscal detém responsabilidade tributária com fulcro no art. 135, inciso II, do CTN. Tal responsabilidade estende-se a seus administradores, vez que, por intermédio de seus atos a fraude fiscal foi perpetrada.

#### **LEGITIMIDADE PARA CONTESTAÇÃO. VÍCIO NÃO SANEADO NO PRAZO. IMPUGNAÇÃO APRESENTADA POR RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO NÃO CONHECIDA.**

A ausência da comprovação da legitimidade para impugnar os Autos de infração e imputação de solidariedade constitui motivo de não conhecimento da impugnação.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2014, 2015

## LANÇAMENTO CALCADO NOS MESMOS ELEMENTOS DE PROVA.

Aplicam-se ao lançamento da CSLL as mesmas razões de decidir do lançamento de IRPJ, haja vista estarem apoiados nos mesmos elementos de convicção.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Em suma, a decisão recorrida manteve integralmente o lançamento, não conhecendo das impugnações apresentadas por ALPHA ONE e Elmo Donizetti Pimenta, já que não foram imputados como responsáveis solidários (e-fls. 557), bem como, de Alfredo Roberto Marczak e Ismael Galeazzi Junior, por erro de representação, assim fundamentada:

Já a impugnação apresentada em nome de Alfredo Roberto Marczak e Ismael Galeazzi Júnior também não merece conhecimento, vez que não consta dos autos qualquer prova de que o senhor César Sousa Botelho, que acostou tal peça defensiva aos autos e a assinou, detinha poderes para praticar tal ato. Destaca-se que ambos (*Alfredo Roberto Marczak e Ismael Galeazzi Júnior*) se quedaram inertes após terem sido regularmente intimados para apresentar cópia simples, acompanhada do original, ou cópia autenticada de procuração particular e eventual substabelecimento, ou procuração pública, conferindo poderes ao senhor César Sousa Botelho para representá-los perante a Receita Federal (fls. 883/889).

Portanto, foram analisadas as impugnações apresentadas por Galbrax (contribuinte), além de APPEX e César Sousa Botelho (responsáveis solidários).

Não há Recurso Voluntário contra o não conhecimento das Impugnações de ALPHA ONE, Elmo Donizetti Pimenta, Alfredo Roberto Marczak e Ismael Galeazzi Junior.

Irresignados, apresentaram Recurso Voluntário Galbrax, APPEX e César Sousa Botelho, alegando, em suma:

a) Galbrax:

- *que não foram realizadas compensações indevidas no PGDAS, apenas as informações foram lançadas no campo de “imunidade”;*

- *que os valores devidos do Simples Nacional, devidamente lançados no PGDAS, com todas as bases de cálculo, foram realizados dessa forma pelo fato da empresa ter “optado” em realizar os pagamentos de seus tributos através de processo de resgate de Título da Dívida Pública Externa [...]. E, mais, por não haver previsão no “sistema” quanto ao pagamento através da Portaria 913/2002, o mesmo (sic) foi lançado no campo “imunidade”;*

- *que todos os débitos foram declarados em sua integralidade nos livros contábeis e fiscais [...]. Este recorrente não tinha outra forma de lançar seus débitos, senão através do “campo imunidade”, pois a ferramenta digital disponibilizada pela RFB não contempla nenhuma forma possível de que esta informação seja prestada de forma correta. Entendendo, com isso, que não haveria caracterização de fraude e dolo;*

- *que não haveria caracterização de dolo e fraude, razão pela qual a multa qualificada seria ilegal. Asseverando que, não há configuração de fraude quando apresentada PGDAS retificadora, se existe a PGDAS original com valores reais;*

Por fim, requer a nulidade do lançamento ou a redução da multa imposta.

b) APPEX:

- que a autuação fiscal teria imputado a responsabilidade tributária nos termos do artigo 124, I, II outrora pelo artigo 135, II, III, do CTN;

- que não haveria como se atribuir a responsabilidade tributária a terceiros por infração à lei, posto que os autuados jamais tiveram qualquer procuração de gestão e/ou administração do contribuinte.

Por fim, requer a *nulidade do procedimento administrativo no tocante a responsabilidade solidária destes autuados, com base no art. 124, II e 135, do CTN.*

c) Cesar Sousa Botelho:

- menciona a ausência de interesse comum na relação jurídica que constitui o fato gerador, não havendo que se falar na solidariedade do artigo 124, do CTN;

- ameaça *protocolar pedidos de instauração de IP nas delegacias em que temos contatos*, contra os auditores fiscais que atribuíram a sua responsabilidade solidária, além de *pedir apuração da pessoa do auditor pelo enquadramento no crime de denúncia caluniosa*;

- que a DRRF de Franca seria incompetente para lhe imputar obrigações, já que possui domicílio fiscal distinto.

Por fim, requer que seja afastada a responsabilidade solidária a ele imputada.

Imperioso esclarecer que Cesar Sousa Botelho apresenta tanto Recurso Voluntário em conjunto com a APPEX (e-fls. 1.012), quanto outros 2 Recursos Voluntários independentes (e-fls. 958 e 989), que nos itens acima estão resumidos os argumentos.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Lucas Esteves Borges, Relator.

Os Recursos Voluntários são tempestivos e atendem aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual, deles conheço.

Conforme relatado, resta a apreciação desta segunda instância tão somente os Recursos Voluntários apresentados por Galbrax, APPEX e César Sousa Botelho, podendo resumir os pontos controvertidos em:

- a) possibilidade da lavratura de auto de infração por auditor fiscal lotado em unidade da RFB que não a mesma do responsável solidário;
- b) regularidade da extinção de créditos tributários por meio de compensação com títulos da dívida pública externa;
- c) existência de fraude e cabimento de multa qualificada;
- d) responsabilidade tributária de prepostos.

Quanto aos pontos devolvidos à discussão, o entendimento deste relator está alinhado com o que decidido em primeira instância, razão pela qual, com base no artigo 57, §3º, do Anexo II, do RICARF, adoto os fundamentos da decisão recorrida, mediante transcrição do do voto condutor:

**DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO FORMALIZADO POR AFRFB DE JURISDIÇÃO DIVERSA. VALIDADE.**

As defesas apresentam preliminar de nulidade do lançamento, sob a alegação de que a fiscalização e os autos de infração dela resultantes foram lavrados por Auditor- Fiscal lotado na Delegacia da Receita Federal do Brasil de Blumenau, e não por Auditor-Fiscal lotado na Delegacia da Receita Federal do Brasil de Curitiba, unidade esta que circunscriciona o contribuinte.

No tocante a tal alegação, tem-se que a Secretaria da Receita Federal do Brasil, que tem como atribuições as atividades relativas à tributação, fiscalização e arrecadação, cobrança e recolhimento dos tributos de competência da União, é um órgão de jurisdição nacional, e que tem no Auditor-Fiscal o agente competente para efetuar o lançamento do crédito tributário, conforme previsto na Lei nº 10.593, de 2002.

Por conseguinte, observado o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional, o lançamento do crédito tributário pode ser efetuado por auditor-fiscal de qualquer das unidades administrativas da Secretaria da Receita Federal, já que sua competência é nacional. A jurisdição das unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil é administrativa, por isso nada impede que um auditor-fiscal lotado em uma dessas unidades fiscalize estabelecimentos sediados na jurisdição de outra unidade. O § 2º do art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, referenda esse entendimento.

Destaque-se que a regra do § 3º do art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, que estipula que a formalização de exigência de crédito tributário por auditor-fiscal de jurisdição diversa da do contribuinte previne a jurisdição, busca assegurar que o contribuinte não venha a sofrer novo procedimento, visando a apuração dos mesmos fatos, por auditor-fiscal vinculado a uma outra unidade administrativa.

Importante salientar também que a jurisprudência administrativa firmou entendimento de que é válido o lançamento efetuado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do contribuinte, conforme Súmula nº 27 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

*“Súmula CARF nº 27: É válido o lançamento formalizado por Auditor- Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo”.*

Em decorrência de a Súmula CARF nº. 27 ter sido aprovada pela Portaria MF nº 277, de 07/06/2018 (DOU de 08/06/2018), o entendimento nela prestigiado deve ser compulsoriamente observado no julgamento administrativo.

Logo, do exposto, é imperiosa a rejeição da preliminar de nulidade suscitada pela defesa.

[...]

**PAGAMENTO DE TRIBUTOS COM TÍTULOS DA DÍVIDA EXTERNA. LEI N. 10.179/2001. IMPOSSIBILIDADE.**

A autoridade fiscal apurou que, em relação aos anos de 2014 e 2015, o contribuinte concedeu procuração eletrônica à empresa APPEX e que esta firmou com o contribuinte Instrumento Particular de Cessão Onerosa de Crédito Financeiro, tendo por objeto a cessão de direitos sobre crédito que poderia ser utilizado para pagamento de tributos federais, conforme previsto na Portaria RFB 913/2002 e artigo 6º da Lei n.º 10.179/2001.

No entanto, referida lei, nos termos do art. 6º, permite a compensação tributária apenas com Letras do Tesouro Nacional (LTN), Letras Financeiras do Tesouro (LFT) e Notas do Tesouro Nacional (NTN), conforme seu artigo 2º. O artigo 5º deste mesmo diploma legal estabelece que tais títulos serão emitidos exclusivamente de forma escritural, isto é, mediante registro (eletrônico) em sistema centralizado de liquidação e custódia, não se cogitando, portanto, da possibilidade de emissão de títulos cartulares (em papel).

Relata ainda a autoridade fiscal que a própria Secretaria do Tesouro Nacional já fez alertas de que todos os títulos emitidos na forma da Lei n.º 10.179/2001 foram resgatados nos respectivos vencimentos, não havendo nenhum na condição de vencido. Essa situação é didaticamente evidenciada pela Cartilha editada em junho/2012, pela Secretaria da Receita Federal em conjunto com a Secretaria do Tesouro Nacional, Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e Ministério Público da União. Acrescenta que o artigo 74 da Lei 9.430/96 veda expressamente a compensação apoiada em títulos públicos.

Pois bem, como visto, os títulos mencionados pelos impugnantes não são LTN's, LFT's ou NTN's, mas títulos da dívida externa adquiridos de terceiros. Portanto, não encontram respaldo no art. 2º da Lei n.º 10.179/2001.

Aliás, ao menos desde 2012, antes mesmo da ocorrência dos fatos geradores de que tratam os autos, o Tesouro Nacional vem alertando sobre fraudes com títulos públicos e, especificamente quanto aos títulos mencionados, orientando no sentido de que tais títulos são “direitos estrangeiros, sujeitos às leis do país em que foram emitidos” e que, na forma do referido Decreto-lei, “a esmagadora maioria já foi resgatada no exterior, restando pouquíssimos ainda em circulação, que deverão ser apresentados nos respectivos bancos pagadores no exterior” ([http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Arquivos/manual/Cartilha\\_Prevencao\\_Fraude\\_Tributaria.pdf](http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Arquivos/manual/Cartilha_Prevencao_Fraude_Tributaria.pdf)). Vejamos um pequeno excerto desta cartilha:

*“A Lei n.º 10.179, de 2001, prevê em seu art. 6º que os títulos referidos no art. 2º da mesma Lei (LTN, LFT e NTN) poderão ser utilizados para pagamento de tributos federais, desde que vencidos.*

***O Tesouro Nacional alerta que todos os títulos emitidos na forma da Lei n.º 10.179 foram resgatados nos respectivos vencimentos, não havendo nenhum na condição de vencido.***

*Ademais, os títulos emitidos na forma da referida Lei são todos escriturais (com registro eletrônico, e não em cártula) e são todos emitidos no Brasil. Portanto, na prática, não há nenhuma hipótese de pagamento ou compensação de tributos com títulos públicos. A exceção se dá exclusivamente em relação ao pagamento de 50% do Imposto Territorial Rural com Títulos da Dívida Agrária, hipótese esta expressamente prevista no art. 105 da Lei n.º 4.504, de 1964”. (g.n.)*

Reforce-se que os títulos de que trata a Lei n.º 10.179/2001 são emitidos no Brasil e escriturais, com registro em sistema centralizado de liquidação e custódia, inclusive as respectivas cessões de direitos creditórios (art. 5º), enquanto que os títulos utilizados pela fiscalizada são cartulares.

Vale lembrar ainda que o art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996, que disciplinou a compensação de tributos federais, além de não permitir a compensação de débitos tributários com títulos públicos, também veda o encontro de contas com créditos de terceiros, nos seguintes termos:

*“Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei n.º 10.637, de 2002)*

(...)

*§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses:(Redação dada pela Lei n.º 11.051, de 2004)*

(...)

*II - em que o crédito: (Incluído pela Lei n.º 11.051, de 2004)*

*a) seja de terceiros; (Incluída pela Lei n.º 11.051, de 2004)*

(...)

*c) refira-se a título público; (Incluída pela Lei n.º 11.051, de 2004)” (g.n.)*

Portanto, a fiscalizada não efetuou pagamento e nem estava autorizada a efetuar compensação mediante o procedimento pretendido. Nesse sentido, relembre-se o teor da Solução de Consulta COSIT n.º 57, de 20 de fevereiro de 2014:

“ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Somente há possibilidade de pagamento de tributos federais com os títulos públicos que cumpram estritamente os requisitos dos arts. 2º e 6º da Lei n.º 10.179/2001. Os títulos públicos classificados como dívidas Agrupadas em Operações Especiais, UO de n.º 71.101, são regulamentados pelo Decreto-lei n.º 6.019, de 23 de novembro de 1943, não possuindo relação com a Lei n.º 10.179/2001.” (g.n.)

Cite-se, ainda, a Solução de Consulta SRRF08/Disit, n.º 166, de 18 de junho de 2012, assim ementada:

“EMENTA: ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.

TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA EXTERNA.

Inexiste previsão legal para a quitação de título da dívida pública externa com tributos administrados pela Receita Federal do Brasil.” (g.n.)

Especialmente sobre os títulos mencionados pelos impugnantes, decidiu-se:

“(…) os referidos títulos são documentos que devem ser resgatados pelo agente pagador credenciado e na moeda da emissão (libras), não havendo a possibilidade legal de pagamento em moeda nacional, uma vez que já teria havido a transferência de recursos aos agentes pagadores.

6. O agente pagador dos títulos são instituições financeiras localizados no exterior (exemplo: Bank of New York Mellon, N. M. Rothschild & Sons Ltd.,

ambos com sede em Londres). A eles compete, portanto, prestar as informações cabíveis relativas aos títulos, especialmente quanto à autenticidade, à validade e à não ocorrência de resgate anterior.

7. Observe-se que inexistente possibilidade jurídica para a utilização de títulos da dívida pública externa para pagamento de tributos federais.

Nesse sentido, a Lei n.º 10.179, de 6 de fevereiro de 2001, é expressa no sentido de que apenas os títulos públicos emitidos com base nela poderão ser utilizados, em determinadas condições, para o pagamento de tributo federal, tendo em vista

que são títulos escriturados e controlados por sistemas de liquidação e custódia, o que permite a partir da data do vencimento, a identificação inequívoca do detentor do direito e do valor desse direito (valor de resgate), com liquidação imediata, nestas condições, pelo Tesouro Nacional.

8. No mesmo sentido do entendimento ora exposto, encontra-se a jurisprudência administrativa e judicial, respectivamente, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e do Superior Tribunal de Justiça, que consideram incabível a utilização dos títulos em análise para pagamento de tributos:

“COMPENSAÇÕES/RESTITUIÇÕES DIVERSAS. Restituição e/ou compensação de título da dívida pública externa com tributos administrados pela SRF. Inexistência de previsão legal. Não é de competência da Secretaria da Receita Federal a realização de compensação tributária que não seja advinda de créditos de natureza tributária pela mesma arrecadada e administrados. Recurso negado.”

(Processo nº : 10168.001914/2004-71, CARF, Acórdão nº : 303-32.787, julgado em 22 de fevereiro de 2006, Terceira Câmara do Terceiro Conselho, Relator Silvio Marcos Barcelos Fiúza.)

“TRIBUTÁRIO. TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA COTADOS EM MOEDA ESTRANGEIRA EMITIDOS EM 1904. AUSÊNCIA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. COMPENSAÇÃO COM DÉBITOS PREVIDENCIÁRIOS.

IMPOSSIBILIDADE. 1. Na hipótese, o Tribunal de origem constatou que os títulos da dívida pública estão prescritos, não têm cotação em Bolsa de Valores e são de difícil resgate. 2. É legítima a recusa de compensação de títulos da dívida pública emitidos há mais de cem anos e sem cotação na Bolsa de Valores, conforme a jurisprudência pacífica do STJ. 3. Agravo Regimental não provido. (...) Os precedentes do STJ em casos semelhantes ressaltam a inadmissibilidade dos títulos da dívida pública de difícil liquidação e sem cotação em Bolsa de Valores. Não fazem distinção entre títulos da dívida pública interna ou externa. O fato de o título em questão fazer parte da dívida externa, sendo cotado em moeda estrangeira, não afasta sua duvidosa validade jurídica, conforme constatou o Tribunal a quo.”(AgRg no AgRg nº 1.289.612-DF, STJ, Segunda Turma, Relator Herman Benjamin, Dje: 24/09/2010).

(...)” (g.n.)

Sendo assim, correto o lançamento e improcedente o conjunto de alegações dos impugnantes quanto à validade da quitação de tributos com títulos da dívida externa.

#### **MULTA QUALIFICADA. FRAUDE NOTÓRIA E PRÁTICA REITERADA.**

Antes de adentrarmos à análise da correção da aplicação da multa de ofício em seu patamar qualificado, é imperioso explicitar-se a imprescindibilidade da confecção da lavratura em foco, vez que, ao contrário do asseverado nas peças defensivas, inexistiu confissão do contribuinte em relação aos débitos encartados nos presentes autos.

À vista da falta de pagamento do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a autoridade fiscal procedeu ao lançamento de ofício para a exigência do crédito tributário devido, nos termos do art. 149 do Código Tributário Nacional (CTN), com acréscimo da multa correspondente a 150% dos tributos devidos, conforme dispõe o art. 44, inciso I, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, prevista nos casos dolo, fraude ou simulação.

A despeito da falta de recolhimento dos tributos, o lançamento de ofício seria excluído caso o contribuinte houvesse declarado em DCTF o valor do imposto e das contribuições devidos, porquanto, por força do disposto no artigo 5º, parágrafo 1º do Decreto- Lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984; no artigo 16 da Lei nº 9.779, de 1999; e no artigo 8º da Instrução Normativa RFB nº 1599, de 2015, a DCTF é o documento que formaliza o cumprimento de obrigação acessória comunicando a existência de débito

tributário, se constitui em confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido débito.

Trata-se de confissão extrajudicial da existência daqueles débitos, conforme art. 348, 350 e 353 do Código de Processo Civil (CPC) – Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, e por isso é título executivo. Conforme decidido pelo STJ em sede de recursos repetitivos:

*“TRIBUTÁRIO. ICMS. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTOS DECLARADOS PELO CONTRIBUINTE E NÃO PAGOS NO PRAZO.*

*DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. SÚMULA 360/STJ.*

*Nos termos da Súmula 360/STJ, “O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo”. É que a apresentação de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco. Se o crédito foi assim previamente declarado e constituído pelo contribuinte, não se configura denúncia espontânea (art. 138 do CTN) o seu posterior recolhimento fora do prazo estabelecido.*

*Recurso especial parcialmente conhecido e, no ponto, improvido. Recurso sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.” (g.n.)*

(STJ, 1ª Seção, REsp 886462/RS, Rel. Min Teori Albino Zavascki, DJe 28/10/2008)

Porém, além de não ter pago os tributos exigidos no auto de infração, a interessada também não os declarou em DCTF. Assim, ao deixar de recolher e/ou informar em DCTF os tributos apurados em sua contabilidade, a interessada ficou sujeita ao lançamento de ofício para exigência dos valores devidos, com os acréscimos previstos na legislação nesses casos, incluindo a multa de ofício sobre os valores que deixaram de ser recolhidos/declarados. Frise-se: **não tendo o sujeito passivo declarado em DCTF o IRPJ e a CSLL devidas, e também não logrando comprovar que as obrigações tributárias a eles vinculadas teriam sido adimplidas pelo pagamento, é dever indeclinável da autoridade fiscal proceder ao lançamento de ofício para constituição e cobrança do crédito tributário, com os acréscimos legais previstos nesses casos, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN).**

Insta apontar, em reforço e ainda neste ponto, que, nos termos da legislação aplicável, a comunicação dos débitos dos contribuintes à RFB é assim considerada exclusivamente em relação às informações constantes da DCTF, que se constitui em confissão de dívida, sendo instrumento hábil a se proceder à cobrança administrativa do crédito tributário, inclusive sua inscrição em dívida ativa. Não há, na legislação, previsão ou autorização para que o fisco promova a cobrança ou inscrição em dívida ativa dos valores constantes do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) ou mesmo daqueles informados por outras vias que não a determinada pela legislação, como o processo administrativo mencionado na peça defensiva, protocolizado em nome da interessada por terceiro. Apenas a DCTF cumpre esse papel.

Destaque-se que a alegação da GALBRAX de que não informou os tributos em questão na DCTF, como determina a legislação, em decorrência de a referida declaração não possibilitar a inserção das informações pertinentes ao procedimento por ela adotado para quitar tais tributos, o que demonstraria a lisura do procedimento adotado, não merece acolhida.

De fato, inexistente previsão na DCTF para a prestação de tal tipo de informação. Contudo, tal impossibilidade não decorre de equívoco na DCTF, e sim de verdadeira vedação legal à compensação de tributos com títulos públicos, vedação esta veiculada no parágrafo 12, inciso II, letra ‘c’, do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada

pela Lei nº 10.637, de 2002, e a alterações introduzidas pela Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004, sendo importante relembra-se novamente o teor de tal dispositivo legal:

*“Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)*

(...)

*§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses:(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)*

(...)

*II - em que o crédito: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*

*a) seja de terceiros; (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)*

(...)

*c) refira-se a título público; (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)” (g.n.)*

Assim, sendo imperiosa a confecção da presente autuação, vez que inexistente a competente confissão dos débitos pelo contribuinte e inexistente o respectivo pagamento, passa-se à análise do cabimento da multa em seu patamar qualificado.

Os impugnantes aduzem que não teria havido fraude ou sonegação a justificar a multa de 150%, tendo em vista que os valores foram contabilizados. Apontam, ainda, que se fosse passível de aplicação de multa, esta deveria corresponder apenas àquela prevista para a falta de entrega da DCTF, que se encontra veiculada no art. 7º da Lei nº 10.426/02, *in verbis*:

*“Art. 7º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal - SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas:*

*I - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante do imposto de renda da pessoa jurídica informado na DIPJ, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;*

*II - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica ou na Dirf, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega destas Declarações ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;” (g.n.)*

No caso vertente, não se mostra aplicável a penalidade estabelecida no dispositivo legal acima transcrito, pois a infração verificada pela fiscalização não residiu na omissão de entrega da DCTF ou sua apresentação após o prazo legalmente previsto (*ou seja, a infração verificada não se resume ao mero descumprimento de obrigação acessória*). Veja-se:

a punição imposta à falta ou atraso na entrega de DCTF refere-se ao mero descumprimento da obrigação acessória, enquanto que a multa de 150% estabelecida no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96 é decorrente do descumprimento da obrigação principal (*falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração*

*inexata*). Trata-se, portanto, de obrigações distintas, sendo que, no caso vertente, apurou-se não a falta de entrega de DCTF ou a sua entrega em atraso (*obrigação acessória*), mas a falta de recolhimento de IRPJ e CSLL (*obrigação principal*).

No tocante à qualificação da multa, que eleva o percentual de tal penalidade para o patamar de 150%, insta lembrarmos sua base legal (§ 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96):

*“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

(...)

**§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)”** (g.n.)

Assim, a aplicação da multa de ofício é pertinente quando a situação apurada se enquadra no disposto nos artigos 71 a 73 da Lei nº. 4.502/64, a seguir transcritos:

*“Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

*II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.*

*Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.*

*Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no artigo 71 e 72.”*

Conforme é possível depreender-se das disposições legais acima transcritas, a interpretação da fraude lato sensu (*englobando a sonegação, a fraude e, obviamente, o conluio*), no âmbito da legislação tributária, deve ser sempre em relação à conduta dolosa do sujeito passivo, tendente a impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária: (i) da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; (ii) das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Em verdade, a norma jurídica, ao descrever a hipótese relativa à fraude stricto sensu (*art. 72*) denota apenas os meios utilizados para impedir ou retardar o conhecimento pelas autoridades fazendárias, quais sejam: (i) a ocultação da ocorrência do fato gerador; (ii) a exclusão ou modificação de suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Sonegação e fraude puníveis são condutas, e não genericamente quaisquer situações jurídicas. São sempre uma “ação” ou “omissão” perpetradas por ser humano, seja em relação ao sujeito passivo pessoa física, seja em relação ao sujeito passivo pessoa jurídica. Isto é, apenas existe sonegação ou fraude qualificadoras se houver uma conduta humana (ação ou omissão) praticada de forma dolosa.

Apesar de existirem diversas controvérsias doutrinárias acerca do conceito de dolo, penso ser satisfatória e mais adequada, vez que positivada em nosso ordenamento jurídica, a qualificação prestigiada no Código Penal (*Decreto-Lei nº 2.848, de 1940*). Em tal diploma legislativo, encontramos as figuras do dolo direto e do dolo eventual (*o primeiro, conceituado com base na “teoria da vontade”; o segundo, qualificado com base na “teoria do assentimento”*).

Segundo a teoria da vontade, age dolosamente quem pratica a ação consciente e voluntariamente. São elementos do dolo: a) a consciência, isto é, o conhecimento do fato, a ciência de que a conduta é a conduta típica; b) a vontade de realizar a conduta típica. Eis o “dolo direto”: a vontade consciente de realizar a conduta típica.

Assim, age dolosamente (*dolo direto*) quem age sabendo que está agindo e querendo agir dessa maneira, mesmo que ignore completamente o caráter ilícito dessa ação. A potencial consciência da ilicitude não é elemento do dolo e, por isso, não se localiza dentro da tipicidade, mas sim é elemento componente da culpabilidade. Se a pessoa realiza uma conduta sabendo que estava realizando essa conduta e com vontade de realizar essa conduta, ela agiu dolosamente, ainda que tivesse plena convicção da licitude dessa conduta. Terá incorrido numa excludente de culpabilidade – erro de proibição –, mas terá agido dolosamente.

Já o dolo eventual, conforme a teoria do consentimento, resta materializado quando o sujeito prevê a possibilidade de ocorrência de determinado resultado e, ainda assim, realiza a conduta, mesmo que não queira o resultado possível anteriormente vislumbrado. Logo, em tais situações, o agente consente em realizar o resultado, mesmo que não o queira (*irrelevância da vontade, substituída pelo assentimento*). E aqui a diferença fundamental em relação à “culpa consciente”, que se materializa quando o sujeito prevê a possibilidade do resultado, mas com ele não assente, porque ele acredita sinceramente que o resultado não acontecerá.

Adotando os conceitos acima delineados (*dolo direto e dolo eventual*), insta apontar-se que tanto a sonegação quanto a fraude são condutas dolosas, quer podem ser empreendidas tanto na modalidade do dolo direto quanto do dolo eventual. Assim, para qualificar a multa de ofício, a autoridade fiscal deve identificar e comprovar a ocorrência da conduta dolosa do sujeito passivo, mediante apresentação de conjunto probatório suficiente.

Na presente autuação, a fiscalização justificou a aplicação da multa qualificada nos seguintes termos:

“A análise objetiva do encadeamento dos fatos apurados neste procedimento fiscal frente aos dispositivos legais, denota que **a GALBRAX incidiu na hipótese de fraude** disposta no artigo 72 da Lei nº 4.502/64, já que **conscientemente procedeu de forma dolosa a indevida e ilegal compensação dos tributos apurados, ao tempo em que omitiu os seus débitos perante o fisco.**

(...)

No presente caso, a fraude de compensação com títulos públicos tem por base as iniciativas das empresas APPEX CONSULTORIA TRIBUTÁRIA e ALPHA ONE ADMINISTRAÇÃO E GESTÃO DE ATIVOS, procurando dar-lhe aparência de licitude, quando da protocolização de pedidos na STN, de utilização de créditos supostamente decorrentes de títulos da dívida pública.

**Os alegados títulos da dívida pública em nenhum momento tiveram sua existência física comprovada nesta fiscalização, e é sobejamente sabido que não constituem meios hábeis e legais para solver débitos de natureza tributária.**

A participação na fraude pela GALBRAX, ressaltando ser do seu conhecimento que a operação de quitação dos tributos foi indeferida pela STN, se formalizou com a contratação das empresas oferecedoras do negócio ilícito, APPEX e ALPHA ONE, buscando por óbvio obter vantagem econômica.

O procedimento ilegítimo seguiu seu curso mediante a ação da fiscalizada por meio de procurações outorgadas às empresas citadas para atuar em seu nome em sistemas e em processos administrativos junto à Receita Federal visando à quitação dos tributos com os supostos créditos financeiros adquiridos pelo fiscalizado.

Nessa etapa a GALBRAX afronta a expressa vedação de uso dos títulos pelo art. 74 da Lei 9430/96, para isso utilizando forma irregular de compensação, em desacordo com as instruções da RFB, obviamente no intuito de não ser detectado pelos meios automáticos dos sistemas envolvidos.

Não há dúvidas de que a GALBRAX tinha alternativas legais de exercer e discutir seu suposto direito, mas optou por uma forma inidônea de apresentar pedido de compensação dos seus débitos, ao invés de seguir o rito normativo estabelecido pela RFB, dando azo ao retardo das providências de cobrança dos tributos, quiçá uma possível decadência em seu proveito.

A GALBRAX portanto consentiu, assumiu os riscos e deu seguimento à fraude na citada operação junto à STN, buscando evitar o pagamento de tributos de sua responsabilidade junto à RFB.

Além disso, os requerimentos e comunicados à STN e à RFB não podem ser tidos, por falta de previsão legal, como documentos que constituem confissão de dívida ou como instrumentos hábeis e suficientes para a exigência do crédito tributário. Para tal fim a RFB instituiu a DCTF, na qual a empresa deliberadamente optou por não informar os débitos tributários, mesmo tendo sido esclarecida e orientada nesse sentido.

Ocorre que a empresa anuiu com o envio de DCTF com valores zerados ou reduzidos, mesmo diante da existência de tributos a serem declarados, novamente burlando os procedimentos de controle estabelecidos pela legislação tributária.

Ao descumprir deliberadamente obrigação tributária acessória, evitou dar conhecimento de sua confissão à RFB, impediu o curso normal da cobrança do tributo, e afastou a cobrança administrativa por compensação indevida, fruindo indevidamente dos benefícios assegurados àqueles que adimplem tempestivamente os seus débitos fiscais, por meio da obtenção da Certidão Negativa de Débito – CND.

Ressalta-se que a fruição desse benefício se prolonga até mesmo após a lavratura do auto de infração, tendo em vista todas as garantias asseguradas aos contribuintes no contencioso fiscal.

Face ao exposto neste relatório, **não há que se falar de eventual desconhecimento, erro ou engano por parte da empresa GALBRAX** pois, conforme se depreende das evidências, durante os anos de 2013 a 2016, de forma reiterada portanto, comprovadamente utilizou-se do estratagema ilegal ora descrito. Releva ainda anotar que, **além de ampla divulgação no site e imprensa, a RFB vem alertando os contribuintes, dentre eles a GALBRAX, por meio de mensagens encaminhadas às suas Caixas Postais Eletrônicas.**

Tudo dá conta de que houve a ação plenamente voluntária e consciente do uso do estratagema ora descrito, empregando meios defesos em lei e prestando declaração falsa às autoridades fazendárias, pela inserção de informação falsa em documentos públicos. Assim, restou evidenciada a vontade da GALBRAX, de alcançar o resultado (in casu, fraude) ou assumir o risco de produzi-lo, comportamento tipificado no inciso I, do art. 18 do Código Penal.

Por outro lado, também evidente que a GALBRAX, por meio de um ajuste doloso, contou com o assessoramento e participação voluntária das empresas APPEX e ALPHA ONE, igualmente interessadas em obter lucros no negócio, o que realmente obtiveram por meio de pagamentos recebidos (e provavelmente obteriam mais, caso a estratégia obtivesse total sucesso) para desencadear e

conduzir a consecução da fraude em comento, materializando ainda a figura do conluio descrita no art. 73 da Lei n.º 4.502/64". (g.n.)

Como se pode observar, no caso em questão restou devidamente comprovada a existência de uma ação constante e repetitiva do contribuinte, inserindo valores fictícios nas DCTF de 2014 e 2015. Considerando que todas as informações omitidas inibem a exigência do crédito fiscal efetivamente devido com base em declaração constitutiva de créditos tributários (DCTF), verifica-se a plena ciência do ato infracional praticado e de suas consequências, a demonstrar o dolo e, assim, a caracterizar a ocorrência da fraude fiscal.

O caráter intencional (*doloso*) do procedimento adotado pelo sujeito passivo resta reforçado pela contumácia dos procedimentos praticados, apesar de sua flagrante ilegalidade. Tal conduta, sem sombra de dúvidas, retardou o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador das contribuições, o que justifica a qualificação da multa, conforme previsto no art. 44, § 1º, da Lei n.º 9.430/96, combinado com o art. 71 da Lei n.º 4.506/64.

Acrescente-se, ainda, o fato de o contribuinte ter repetido fraude notória, pois, como já aduzido acima, ao menos desde 2012 o Tesouro Nacional vem alertando sobre fraudes com títulos públicos e, especificamente quanto aos títulos da dívida externa, orientando no sentido de que tais títulos são "direitos estrangeiros, sujeitos às leis do país em que foram emitidos" e que, na forma do referido Decreto-lei, "a esmagadora maioria já foi resgatada no exterior, restando pouquíssimos ainda em circulação, que deverão ser apresentados nos respectivos bancos pagadores no exterior". De forma semelhante, o Ministério Público Federal, por sua 2ª Câmara de Coordenação e Revisão, emanou Orientação, em 26/05/2014, para que os membros do Ministério Público Federal que oficiam na área criminal, respeitada a independência funcional, promovam "a responsabilização criminal, a qual pode ser imputada a sócios e outros responsáveis por empresas privadas e a servidores e gestores públicos, nas hipóteses de fraudes com títulos públicos". Portanto, afora a ação reiterada é preciso atentar para a notoriedade da ilicitude da conduta, que torna frágil qualquer argumento contrário à intencionalidade do ato.

Ademais, a jurisprudência administrativa já consolidou o entendimento de que caracteriza o evidente intuito de fraude a prestação de informação sistemática e reiterada à Receita Federal, em valores expressivamente menores do que os efetivamente devidos com base na legislação vigente. Citem-se nesse sentido:

*Ac. CARF 1401-001.813, sessão de 21/03/2017 MULTA QUALIFICADA A reiterada e significativa omissão de receita perpetrada inclusive por meio do registro a menor dos valores das operações enseja a qualificação da multa de ofício.*

*Ac. CARF n.º 1201-000.913, de 07/11/2013 MULTA QUALIFICADA. COMPROVAÇÃO DO DOLO.*

*A insistência da contribuinte de se declarar inativa durante anos calendário consecutivos e omitir receitas reiteradamente com o claro propósito de sonegar tributos denota o elemento subjetivo da prática dolosa e dá azo à aplicação da multa qualificada em razão do dolo previsto no art. 72 da Lei n.º 4.502, de 1964.*

*Ac. CARF n.º 2801-003.581, de 16/07/2014 PROCEDIMENTO FISCAL. GLOSA DE DEDUÇÕES. DIRPF RETIFICADORAS QUE AUMENTAM VALOR DE RESTITUIÇÃO.*

*REITERAÇÃO. FRAUDE. INTENÇÃO DO AGENTE.*

*CARACTERIZAÇÃO. MULTA QUALIFICADA - 150%.. LEGALIDADE.*

*A transmissão reiterada de declarações retificadoras que incluíram deliberadamente deduções da base de cálculo do imposto que o contribuinte sabia inexistentes configuram o evidente intuito de fraudar o Fisco.*

Ao contrário do que alega a defesa, o fato de um contribuinte informar o valor dos tributos eventualmente devidos à RFB por meio do SPED não elide a caracterização de sonegação como definida no art. 71 da Lei nº 4.506/64 (*impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária*), pois o instrumento estabelecido pela legislação vigente para controle dos tributos federais é a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF.

Assim, não há como acolher o argumento da defesa de que não teria havido qualquer mentira ou ardil nos dados apresentados ao Fisco que concretizasse o intuito fraudulento.

Pelo exposto é de se concluir pela correção da multa aplicada no percentual de 150 %, nos termos previstos no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96.

[...]

**RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS PREPOSTOS. ART. 135 CTN. VIABILIZAÇÃO DE MEIOS PARA PRÁTICA DE FRAUDE NOTÓRIA E RECORRENTE. FLAGRANTE CONTRASTE À LEI TRIBUTÁRIA.**

A fiscalização também arrolou como responsáveis tributários a empresa APPEX (fls. 609 / 611) e seu administrador – César Sousa Botelho (fls. 612 / 614).

Em relação a ambos, a atribuição da responsabilidade tributária decorre de a empresa APPEX, amparada em contratos e procurações outorgadas pela GALBRAX, ter executado as operações fraudulentas junto à STN e à RFB, sendo remunerada por tais atividades.

O senhor César Sousa Botelho, por sua vez, foi responsabilizado pela fraude fiscal poder ser a ele imputada, vez que a APPEX seria uma empresa individual de responsabilidade limitada e ele ostentaria a qualidade de seu instituidor / administrador.

Inicialmente, é importante apontar-se que a APPEX detinha poderes para representar a GALBRAX perante a Receita federal nos anos-calendário objeto da autuação. Vejamos as competentes procurações eletrônicas acostadas aos autos:

Consultar Procurações Conferidas - Consultar por Outorgante Ocultar todos

\* CPF/CNPJ do Outorgante  
80.592.116/0001-04 \* Campo de preenchimento obrigatório

\* Origem  
TODOS

Procuração

<b>Dados do Outorgante</b>		
CNPJ	Nome	
80.592.116/0001-04	GALBRAX INTERNATIONAL LTDA	
<b>Dados do Outorgado</b>		
CNPJ	Nome	
15.511.847/0001-08	APPEX CONSULTORIA TRIBUTARIA EIRELI	
<b>Dados da Procuração</b>		
Situação da Procuração	Período de Vigência	Origem da Procuração
Reprada	18/03/2014 - 31/12/2014	F-CAC

Consultar Procuções Conferidas - Consultar por Outorgante Ocultar todos ?

\* CPF/CNPJ do Outorgante  
80.592.116/0001-04

\* Origem  
TODOS

---

Procuração

Dados do Outorgante		
CNPJ	Nome	
80.592.116/0001-04	GALBRAX INTERNATIONAL LTDA	
Dados do Outorgado		
CNPJ	Nome	
15.311.847/0001-08	APPEX CONSULTORIA TRIBUTARIA EIRELI	
Dados da Procuração		
Situação da Procuração	Período de Vigência	Origem da Procuração
Expirada	22/01/2015 - 22/01/2016	E-CAC

No exercício da função de representante (*preposto*) da empresa GALBRAX, a APPEX protocolizou perante a Receita Federal diversos “comunicados”, informando a quitação de tributos da GALBRAX por meio documentos protocolizados perante à Secretaria do Tesouro Nacional, nos quais constariam autorizações de resgate de créditos alocados na conta denominada Operações Especiais, Unidade Orçamentária 71.101, Número Obrigação SIAFI 001418, Operação Especial 0409, IDCO 2751, Lei Orçamentária Anual 2012. Tais documentos encontram-se acostados aos autos às fls. 490/529.

Sendo notória a irregularidade da intentada quitação de tributos veiculada pela APPEX lembrada no parágrafo precedente, em nome da GALBRAX, vez que impossível a quitação de tributos federais mediante o aproveitamento de títulos da dívida externa, entendo que tal empresa (APPEX) também deve ser responsabilizada nos presentes autos, vez que participe da fraude objeto da autuação.

Destaque-se, neste ponto, que a APPEX, atuando na qualidade de preposta da GALBRAX, detém responsabilidade tributária quando participa da prática de atos com infração à lei, como ocorreu no caso vertente, sendo novamente oportuno lembrarmos a literalidade do art. 135 do CTN:

**“Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:**

*I - as pessoas referidas no artigo anterior;*

*II - os mandatários, prepostos e empregados;*

*III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado”.* (g.n.)

No tocante ao senhor César Sousa Botelho, administrador da empresa APPEX, entendo escorreita a imputação de responsabilidade tributária, pois, conforme já apontado em relação aos administradores da GALBRAX, “sendo certa a ocorrência de infração à lei na utilização de títulos da dívida externa para a quitação e tributos federais, parece-me patente a subsunção de tal situação às hipóteses de responsabilidade tributária arroladas no art. 135 do CTN, vez que a pessoa jurídica (verdadeira ficção jurídica) não tem como infringir a lei senão por meio da prática de atos por seus colaboradores ou dirigentes”.

Em relação a responsabilidade solidária dos prepostos, merece ainda destaque o fato de que em alguns trechos do recurso os responsáveis tentam se desvencilhar do artigo 124, do CTN, acontece que, o lançamento se deu com base no artigo 135, II, do CTN, de forma acertada.

Quanto a responsabilidade solidária dos administradores, não tendo sido a impugnação conhecida pela DRJ e ausente insurgência recursal, não há elementos a serem analisados a esse respeito.

Pelo exposto, voto por conhecer dos Recursos Voluntários, afastar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar-lhes provimento.

Lucas Esteves Borges